

O PROCEDIMENTO E O PROCESSO TRIBUTÁRIOS NO DOMÍNIO DA EXTRAFISCALIDADE *

1. Delimitação analítica: uma noção operativa de extrafiscalidade

Independentemente da base terminológica que possa ser utilizada (“extrafiscalidade”, “extratributação”, “ultrafiscalidade”, etc.), é incontornável a circunstância de que os impostos são utilizados com finalidades diversas, e podem assumir-se como instrumentos de modelação ou concretização de políticas sectoriais, parcelares ou determinadas, e não apenas como modo de obtenção de receitas públicas destinadas à satisfação de necessidades colectivas de natureza geral e indiscriminada (defesa, segurança, diplomacia, saúde, educação, comunicabilidade, etc.). Neste contexto, é já clássica a referência, com este ou outro arsenal linguístico, a tributos aduaneiros — que têm por finalidade a defesa de determinados sectores frágeis da economia (v.g., indústrias nascentes, comércio tradicional, turismo regional) —; a tributos ambientais ou ecotributos — que têm em vista conceder uma protecção acrescida ao bem jurídico fundamental “ambiente”, agravando as condutas que o possam lesar ou incentivando as que o possam proteger (como, respectivamente, a emissão de gases poluentes, o consumo excessivo de energia ou a aquisição de equipamentos ecológicos) —; a tributos solidários — os quais visam contribuir para a implementação de um dever constitucional de solidariedade e cedência da riqueza em favor dos mais carenciados (por via de mecanismos de redistribuição) —; a tributos reguladores — que visam introduzir disciplina regulatória num especial domínio do mercado (como o sector bancário e operações financeiras, a comunicação social, a energia) —; ou a tributos comportamentais — que têm por finalidade, na maior parte das situações, desincentivar a prática de determinadas condutas sociais específicas vistas aos olhos dos poderes normadores como potencialmente lesivas (consumo de bebidas alcoólicas, tabacos, etc.). Em todo o caso, está-se em presença de prestações a favor do Estado, de natureza patrimonial, coactiva e não sinalagmática, com a finalidade de satisfação de necessidades financeiras não indiscriminadas, mas tendencialmente determinadas e específicas ¹.

Pela nossa parte, e no âmbito deste trabalho — e sem prejuízo de menções lateralizadas —, apenas teremos como referência os impostos, embora uma abordagem séria deva reconhecer que os instrumentos em concreto a utilizar no âmbito da prossecução de uma das finalidades referidas possa assumir uma designação diversa ou mesmo assumir uma natureza jurídica distinta (taxas, contribuições várias, etc.).

Por outro lado, importa igualmente salientar desde já que, em nossa opinião, a distinção “impostos fiscais / extrafiscais” com base num critério teleológico assume um carácter meramente tendencial e quase secundário, na medida em que uma cuidadosa análise jurídica (e apenas esta nos interessará) induz a conclusão de que, na realidade, todos os impostos têm simultaneamente propósitos arrecadatórios (fiscais) e não arrecadatórios (extrafiscais), uma vez que actualmente, e em face do *cosmos* constitucional modelador dos diversos ordenamentos, nenhum deles prossegue

* Texto originariamente publicado in *Da extrafiscalidade*, Coordenação: Manuel Pires, Universidade Lusíada editora, Lisboa, 2011.

¹ V. sobre o tema VARONA ALABERN, Juan, *Extrafiscalidad y dogmatica tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, 20 e ss.

individualizadamente uma função específica. Neste seguimento, pode dizer-se que a extrafiscalidade até pode ser graduada, havendo impostos “mais” e “menos” extrafiscais.

Aliás, a tal propósito, não será incorrecto afirmar que a consideração extrafiscal de determinado imposto encontra grande parte da sua justificação no ancoramento constitucional do poder de tributar e no reconhecimento de que o imposto se afigura como (i) um importantíssimo instrumento concretizador das diversas políticas públicas ² e como (ii) um modo específico de protecção de certas *instituições constitucionalmente garantidas e protegidas*. Assim pode ser, por exemplo, com a concretização das políticas comercial, agrícola, desportiva ou ambiental, bem como com a protecção da instituição *família, velhice ou infância*.

Em todo o caso, e não obstante se reconhecer que o aludido critério teleológico pode não ser suficiente — pois o próprio criador normativo pode não manifestar qualquer *intenção* no momento da introdução do imposto em causa —, tal não significa que ele não seja eventualmente válido, pois pode acontecer que, num imposto em específico, seja indubitável o fim do criador normativo.

Tendo presente o que ficou dito, e no intuito de captar os mais relevantes aspectos de conexão entre extrafiscalidade e procedimento e processo tributário, será conveniente desdobrar a análise, utilizando uma abordagem dual, no âmbito da qual se comece por averiguar as implicações da extrafiscalidade no momento da aplicação administrativa das normas fiscais (procedimento tributário), para posteriormente se reflectir sobre tais implicações no momento da aplicação jurisdicional (processo tributário).

De modo a que o percurso discursivo seja esclarecedor — e sem pretender deslocar em demasia o rumo investigatório —, não poderá ser deixada de parte a consideração do pressuposto inicial de ambos os momentos referidos acima: a criação normativa e as especificidades que em tal tarefa o fenómeno da extrafiscalidade pode induzir.

É precisamente neste sentido que se procurará de imediato avançar.

2. Extrafiscalidade e criação normativa (breve referência)

Como se disse, será conveniente começar por referir as relações que, de um ponto de vista jurídico, se podem estabelecer entre a extrafiscalidade e a tarefa de criação normativa, particularmente a tarefa de introdução de normas jurídicas no ordenamento por parte do legislador estadual ³. Tratar-se-á de uma referência necessariamente breve, pois uma eventual menção mais aprofundada extravasaria o âmbito temático e o propósito científico que nos guiam.

Deve começar por se observar que o criador normativo (legislador) se encontra balizado pelas decisões que são previamente tomadas ao nível do poder constituinte, salientando-se particularmente a ideia de que as opções normativas devem ser tomadas com base nos diversos princípios constitucionais que enformam o Direito Tributário, merecendo especial destaque, entre outros, os princípios da protecção do ambiente, da protecção da família, da protecção da propriedade privada

² V. ARNDT, Hans- Wolfgang e JENZEN, Holger, *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*, 2.^a edição, Vahlen Vlg., München, 2005, 48, 49.

³ Por razões de coerência dogmática, apenas o legislador (e apenas o legislador *estadual*) merecerá atenção individualizada, em razão do princípio da reserva de lei em matéria fiscal que enforma todo o ordenamento fiscal português e especificamente a criação de impostos [cfr. a respeito, arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa – CRP].

e da livre iniciativa económica privada. Compreende-se assim o alcance de normas que determinam, por exemplo, que incumbe ao Estado assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida; ou que incumbe a esse mesmo Estado, para protecção da família, regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares ⁴.

Além disso, pode afirmar-se sem grande margem de imprecisão ou de erro que a *teoria da criação normativa* em matéria fiscal (teoria das fontes) — por vezes com fronteiras muito ténues em relação à política fiscal — apresenta neste segmento da extrafiscalidade alguns aspectos especiais ou diferenciadores, de entre os quais se salientam os seguintes:

- O imposto extrafiscal, geralmente, não é integrado no ordenamento normativo de um modo isolado ou no contexto de medidas estritamente fiscais, mas, pelo contrário, integrado num agregado de medidas mais abrangente (“pacote legislativo”) do qual constitui parte integrante. Aqui, cabe referir, além das políticas financeiras justificadoras de medidas restritivas específicas (estabilidade, crescimento, redistribuição), as políticas económica, ambiental, social, educativa ou urbanística, entre outras.
- Em regra, a disciplina jurídica deste tipo de impostos tem a sua base numa moldura normativa traçada ao nível da União Europeia, de modo que o legislador interno, em múltiplos aspectos, limita-se a transpor para o Ordenamento interno essa moldura, densificando-a, concretizando-a ou desenvolvendo-a quando for caso disso.
- Por outro lado, e já no que concerne à estrutura e natureza das normas jurídicas, e mais propriamente à base de tributação identificada por via das normas de *incidência real*, o imposto extrafiscal apresenta um carácter de *tipicidade recortada*, através da eleição (mais) cuidadosa dos actos ou factos sujeitos a imposição ⁵. Neste quadro, pode-se dizer que o facto tributário, enquanto ocorrência da vida real integrante da previsão normativa fiscal, é acrescidamente selectivo, procurando, por exemplo, onerar determinados consumos em especial (v.g., consumos de luxo, consumos de bens prejudiciais à saúde), aliviar determinado tipo translativo (v.g., certa categoria de exportações) ou incentivar determinada espécie de despesa (v.g., aquisição de equipamentos ligados a energias renováveis).
- Além disso, trata-se por vezes de “figuras tributárias com uma técnica e terminologia muito particulares, largamente inspiradas na tradição aduaneira” ⁶, o que implica a consequência de que as regras determinativas da sua base material e da sua quantificação contenham significativos desvios à disciplina procedimental tributária geral.

⁴ V. arts. 66.º, n.º 2, alínea h), e 67.º, n.º 2, alínea f), da CRP. Cfr., a respeito do tema, e NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.ª edição (reimp.), Almedina, Coimbra, 422 e ss., e PIRES, Manuel, *Direito fiscal. Apontamentos*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2008, 124 e ss., em especial, 129.

⁵ Cfr., a propósito, acórdão do TC n.º 321/2008, no âmbito do qual se afere da eventual inconstitucionalidade orgânica de uma portaria (concluindo-se pela não inconstitucionalidade) por possível violação do princípio da reserva de lei fiscal, em matéria de imposto sobre produtos petrolíferos (ISP).

⁶ Assim, preâmbulo do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

Em termos de tipologia normativa, ao lado da acentuação da componente principiológica — na medida em que paralelamente ao princípio da capacidade contributiva outros princípios ganham preponderância decisiva (princípio da protecção do ambiente, princípio da protecção da família, princípio da livre iniciativa económica, etc.) —, assume relevo a distinção entre normas (regras) recaudatórias e normas (regras) interventivas, as primeiras respeitantes aos impostos com propósitos exclusivos (ou quase exclusivos) de obtenção de receitas públicas e as segundas respeitantes aos impostos que envolvem propósitos mais abrangentes e politicamente mais vastos ⁷. A consideração deste último tipo de regras pode, contudo, encobrir propósitos menos transparentes e introduzir no ordenamento momentos de constitucionalidade duvidosa, particularmente visíveis se atentarmos nas seguintes considerações:

- (i) Em primeiro lugar, na ânsia de obtenção de ingressos financeiros rápidos, pode manifestar-se a tendência de utilizar impostos extrafiscais para encobrir propósitos fiscais (pense-se, por exemplo, na atribuição de finalidades redistributivas ao IRS e, no seguimento, aumentar-se substancialmente a sua carga impositiva). Neste particular, o princípio constitucional da proporcionalidade e da proibição do excesso poderá desempenhar um papel modelador extremamente importante, fazendo notar que a introdução do tributo extrafiscal — como de resto de qualquer medida restritiva — terá de ser necessária, adequada e proporcional.
- (ii) Em segundo lugar, pode colocar-se em crise o princípio da igualdade e outros princípios constitucionais de base económica, como o da liberdade de escolha de profissão ou o da iniciativa económica privada. Isto porque a introdução da extrafiscalidade pode implicar uma oneração desigual de certos sectores de actividade (sector importador, energético, comércio automóvel, etc.).

Tendo presente tudo o que ficou dito, e apenas com propósitos meramente expositivos, elegemos como impostos extrafiscais — *rectius*: impostos que prosseguem prioritariamente finalidades extrafiscais—, no âmbito do ordenamento normativo tributário português, os seguintes:

- o imposto sobre veículos (ISV);
- o imposto único de circulação (IUC); e
- os impostos especiais de consumo (IEC's), considerando-se como tais ⁸:
 - o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas (IABA);
 - o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP); e
 - o imposto sobre o tabaco (IT).

Afora, o que existem são medidas extrafiscais integradas em impostos (o que poderemos designar como momentos de extrafiscalidade), como por exemplo a existência de taxas progressivas em sede de IRS (propósitos redistributivos) ⁹, a possibilidade de dedução no mesmo imposto de despesas relacionadas com energias

⁷ Acerca da distinção entre princípios e regras, cfr. o nosso *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, 156 e ss. V., ainda, ALEXY, Robert, “Rechtsregeln und Rechtsprinzipien”, *Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie* (ARSP), 25 (“Conditions of validity and cognition in modern legal thought”), 1985, 14.

⁸ Assim, art. 1.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC).

⁹ V. art. 68.º, n.º 1, do CIRS.

renováveis (propósitos de protecção do ambiente) ¹⁰, ou a possibilidade de majoração ou redução de taxas em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) (propósitos de reabilitação urbana ou combate à desertificação) ¹¹.

§ único: sequência

No apartado sistemático antecedente, a atenção incidiu sobre a tematização do fenómeno extrafiscal no contexto da teoria da criação normativa e das tarefas de normação e legislação (introdução de normas no Ordenamento), procurando identificar de um modo genérico algumas particularidades ou traços de regime que justificassem uma menção autónoma. Após isso, chegou a altura de fazer incidir essa mesma atenção sobre os momentos lógica e cronologicamente posteriores e respeitantes à aplicação normativa, desdobrando a análise em dois segmentos sucessivos, um respeitante à aplicação administrativa (procedimento tributário, ao qual dedicaremos o ponto 3.) e outro respeitante à aplicação jurisdicional (processo tributário, ao qual dedicaremos o ponto 4.).

3. Extrafiscalidade e procedimento tributário

3.1. Enquadramento e aspectos gerais de regime

A correcta compreensão da temática que nos ocupa pressupõe a captação da ideia de que o procedimento tributário, em termos muito gerais, consiste num conjunto de actos, ordenados sequencialmente e direccionados à produção de vontade de um órgão administrativo tributário ¹². Diferentemente, o processo tributário — sobre o qual nos debruçaremos adiante — já será constituído, também em termos gerais, pelo conjunto de actos, ordenados sequencialmente e direccionados à produção de vontade de um órgão jurisdicional tributário (Tribunal).

Ora, neste contexto, facilmente se compreende que o procedimento tributário na maior parte dos casos se materializa a final na produção de um acto administrativo (individual e concreto) que se vai repercutir favorável ou desfavoravelmente na esfera jurídica de determinado sujeito (contribuinte), podendo apontar-se como exemplo de tal tipo de acto a liquidação de um imposto, a respectiva e consequente cobrança, o acto de fixação da matéria tributável mediante avaliação, o acto de revogação de um benefício fiscal, o acto de prestação de uma informação vinculativa, entre muitíssimos outros.

Ora, no âmbito da extrafiscalidade, e sem prejuízo da existência de outros núcleos problemáticos merecedores de menção e estudo, pretendemos chamar a atenção para duas realidades que, de acordo com o nosso critério de selecção científica, devem ser trazidos à saliência, ambas relacionadas com a questão da competência para a prática de actos tributários (*lato sensu*): por um lado, a noção de “Administração” (que aqui se amplia substancialmente) e, por outro lado, a tendência para a privatização de certas funções tributárias.

No que ao primeiro tema diz respeito, deve começar por se referir que, de um modo geral e impróprio, equipara-se a Administração tributária ao aparato

¹⁰ Cfr. art. 85.º, n.º 2, do CIRS.

¹¹ Cfr. art. 112.º, n.º 6, do CIMI.

¹² Para maiores desenvolvimentos, cfr. o nosso *Lições de procedimento e processo tributário*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, 71 e ss.

organizatório dependente do Ministério das Finanças e particularmente da Direcção-Geral dos Impostos (v.g., repartições de finanças, tesourarias da fazenda pública e direcções de finanças, ou, de acordo com um arsenal linguístico actualizado, órgãos periféricos locais e órgãos periféricos regionais). Todavia, além de a própria Lei Geral Tributária (LGT) adoptar uma noção bastante mais ampla ¹³, constata-se que em matéria de extrafiscalidade tal noção revela-se desadequada, na medida em que se verifica que, muitas vezes, as entidades às quais se reconhece a competência para a prática de actos de tributação transbordam do âmbito competencial referido. Basta pensar, a título exemplificativo, nas seguintes situações:

- a liquidação do ISV é realizada pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo ¹⁴;
- a liquidação dos IEC's é, regra geral, efectuada pelas estâncias aduaneiras ¹⁵;
- a fiscalização ou o controlo das actuações tributárias no quadro do IUC, está nas mãos, além da Direcção-Geral dos Impostos, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, do Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, da Guarda Nacional Republicana, da Polícia de Segurança Pública, dos Municípios, das Conservatórias do Registo Automóvel, das Capitanias dos Portos e da Polícia Marítima, bem como dos serviços privativos de estradas e aeroportos ¹⁶.

Verifica-se assim que a introdução de impostos com finalidades extrafiscais, na medida em que transporta quase necessariamente um carácter de transversalidade entre várias políticas (ambiental, urbanística, comercial, agrícola, etc.) e de articulação entre estas e as políticas financeiras, comporta uma expansão do número de órgãos aplicativos tributários e, conseqüentemente, o redimensionamento da noção de “Administração” (embora um redimensionamento pensado e coerente, sem cair na duplicação orgânica ¹⁷).

Importa contudo sublinhar que o alargamento competencial não modifica a natureza do tributo em causa, “transmutando-o” em algo que ele originariamente não é. A este respeito, refere a jurisprudência que “(...) o facto de os impostos especiais de consumos serem liquidados e cobrados pelas alfândegas isso não os transformava

¹³ Cfr. art. 1.º, n.º 3, da LGT, nos termos do qual “integram a administração tributária (...) a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais”.

¹⁴ Cfr. art. 25.º, n.º 1, do CISV.

¹⁵ Cfr. arts. 9.º, n.º 1, e 10.º do CIEC.

¹⁶ Cfr. art. 20.º do CIUC.

¹⁷ Aqui, têm pertinência as palavras usadas no acórdão do STA de 2 de Outubro de 2010, disponível em <http://www.dgsi.pt>. (descritores: imposto sobre o álcool; importação; imposto especial sobre o consumo de bebidas alcoólicas; caducidade do direito à liquidação; lei geral tributária; contagem de prazo): “Na verdade, a fiscalização, liquidação e cobrança destes impostos [especiais de consumo] exige conhecimentos técnicos aduaneiros – nomeadamente no âmbito da Nomenclatura Combinada, que os funcionários tributários não possuem, nem haveria vantagem em formá-los nestas matérias quando existem outros preparados para esse efeito, evitando-se assim duplicação de meios humanos, nas alfândegas e na DGI”.

em receita aduaneira, embora possam ser cobrados simultaneamente com dívidas aduaneiras”¹⁸.

Em segundo lugar, constata-se que este fenómeno ampliativo não se verifica apenas na esfera das entidades públicas, mas envolve também a crescente chamada de privados à aplicação das normas tributárias, numa clara tendência de desadministrativização ou privatização do procedimento tributário. Este é um fenómeno que já não reveste carácter de novidade, mas relativamente ao qual se pode afirmar que a extrafiscalidade vem dar um impulso não negligenciável, colocando nas mãos dos particulares (v.g., importadores, depositários autorizados, representantes fiscais) um amplo e vasto conjunto de deveres acessórios, que vão desde a manutenção de registos contabilísticos, à entrega de múltiplas declarações¹⁹, à sujeição a controlos metrológicos, à liquidação do imposto e mesmo à fiscalização e controlo dos deveres fiscais de outros sujeitos.

Directamente relacionado com esta temática das obrigações acessórias está, como se sabe, o princípio da cooperação, de acordo com o qual a Administração e os contribuintes (e outros sujeitos) estão adstritos a um dever de cooperação recíproca no sentido de descoberta da verdade material. Ora, neste particular espaço da extrafiscalidade, pode dizer-se que tal princípio reveste uma dimensão acrescida, uma vez que coloca na esfera jurídica dos particulares um arsenal de deveres fiscais relativamente aos quais, em certos casos, se pode questionar a sua constitucionalidade, tendo em vista as exigências do princípio da proporcionalidade e da proibição do excesso. Pense-se apenas que, no âmbito dos IEC's, a constituição de entrepostos fiscais — que deve ser requerida pelos interessados na estância aduaneira competente — depende da apresentação de uma profusão de documentos que desalenta qualquer contribuinte (pacto social actualizado e devidamente registado ou declaração de início de actividade; certidões passadas pelos serviços competentes, que comprovem a regular situação fiscal em sede de IVA, impostos especiais de consumo, direitos aduaneiros, IRC ou IRS, bem como a regular situação contributiva perante a segurança social; cartão de identificação de pessoa colectiva ou de comerciante em nome individual; cópia do documento de licenciamento das instalações, quando exigível; cópia do documento de registo do prédio na respectiva conservatória ou da correspondente inscrição matricial, ou, se for o caso, do respectivo contrato de arrendamento; memória descritiva das instalações com a respectiva planta e características gerais dos reservatórios que delas façam parte, incluindo a respectiva planimetria; declaração de compromisso de manter uma contabilidade de existências, organizada em sistema de inventário permanente, com saldo à vista; plano de produção anual previsível, declaração sob compromisso de honra de não ter sido condenado, nos três anos anteriores, pela prática de crime contra a economia ou a saúde pública ou de crime fiscal aduaneiro ou de contra-ordenação fiscal aduaneira)²⁰.

Esta inflação de deveres fiscais, reconhecendo-se que podem contribuir para uma maior fiscalização no domínio dos vários segmentos de actividade envolvidos, não pode em muitos casos deixar de ser vista como abusiva e desproporcionada,

¹⁸ Cfr., uma vez mais, acórdão do STA de 2 de Outubro de 2010. Entre outras consequências, resulta desta linha argumentativa que “ (...) aos impostos especiais de consumo liquidados e cobrados internamente pelas alfândegas, sem relação com importação de bens, são aplicáveis as normas fiscais internas, nomeadamente o art. 45.º da LGT em matéria de caducidade do direito de liquidação”.

¹⁹ Cfr., por exemplo, art. 102.º do CIEC.

²⁰ Cfr. art. 22.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC. V., ainda, arts. 24.º e 27.º do mesmo diploma.

manifestando uma clara intenção de sobrecarregar os contribuintes com deveres que, na verdade, deveriam incumbir aos agentes e órgãos administrativos, os quais se divorciam das suas tarefas de controlo. Parece abusivo que o Estado, reconhecendo a impotência das suas instâncias de actuação, “descarregue” na esfera jurídica dos privados deveres que sobre ele recaem em primeira linha.

3.2. Extrafiscalidade e procedimentos tributários em especial

Ora, se é verdade que em geral se pode encontrar algumas especificidades introduzidas pelo fenómeno extrafiscal no quadro do procedimento tributário *lato sensu*, menos verdade não é que será no campo mais específico de cada um dos procedimentos tributários em concreto que tais especificidades se farão notar.

Tomemos como exemplo os procedimentos de avaliação, liquidação, cobrança e inspecção ²¹.

3.2.1. Avaliação

Para efeitos tributários, “avaliar” significa quantificar a base de tributação, de modo que o procedimento de avaliação há-de corresponder ao conjunto de actos que se materializam na determinação em concreto da matéria tributável de determinado contribuinte. Trata-se, por natureza, de um procedimento pré-liquidatório e que pode afectar negativamente a esfera jurídica do destinatário de um modo indirecto porque, apesar de não consubstanciar um momento impositivo (de exigência de qualquer quantia), vai vinculá-lo mais tarde, no momento da liquidação, ao valor fixado.

Entre outras classificações abstractamente relevantes, a avaliação pode ser directa ou indirecta, consoante tenha por referência a verdade material exacta — o valor real e exacto dos bens ou direitos sujeitos a tributação — ou a verdade material aproximada — o valor desses mesmos bens ou direitos fixados por via de indícios ou de presunções, geralmente de um modo subsidiário e com base patológica (quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de cooperação, declarando os valores reais que conhece). Como já escrevemos em outro local ²²:

“ (...) os princípios constitucionais enquadram de uma adequada teoria geral da tributação impõem que, em ordem a conseguir uma verdadeira *justiça fiscal*, se deve tributar cada contribuinte pela sua efectiva base tributável e não mediante o recurso a médias, ponderações ou aproximações. Por conseguinte, e em regra, a determinação da base material que servirá de suporte ao cálculo da dívida tributária (quantificação da matéria tributável) deverá ser feita mediante uma avaliação directa, tendo por referência o princípio da verdade material exacta e a aferição da real e precisa factualidade, sendo certo que essa avaliação tanto poderá ser efectuada pela Administração tributária — por exemplo, estimando ou medindo *in*

²¹ No domínio dos procedimentos recursivos ou de segundo grau (garantias dos contribuintes) valem os meios gerais de defesa e sindicância de actos administrativos e tributários, nomeadamente as reclamações, revisões e recursos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e na LGT. Cfr., uma vez mais, o nosso *Lições de procedimento e processo tributário*, cit., 189 e ss. No que respeita às medidas cautelares e repressivas, e particularmente à apreensão de bens (veículos), cfr. arts. 27.º, n.º 2, do CISV e 22.º, n.º 1, do CIUC.

²² V. o nosso “A aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional)”, in *Cadernos de Justiça Administrativa* (CJA), n.º 70, Julho-Agosto, 2008, 9.

loco as manifestações de poluição – como pelo contribuinte — através da apresentação de declarações várias, onde ele calcula o quantitativo de tais manifestações. Todavia, e como se intui, tal avaliação directa nem sempre é possível, seja porque a sua efectivação implica burocracias ou custos desproporcionais e exorbitantes para os sujeitos que a efectivam (por exemplo, exigindo-se a entrega periódica de inúmeras obrigações declarativas ou de registo ou a aquisição de sofisticados equipamentos de medição ou pesagem), seja porque os dados fornecidos pelos contribuintes não são fiáveis e levantam suspeitas quanto à sua veracidade. Nestes casos, é possível, em matéria tributária, recorrer a uma *verdade material aproximada*, procurando-se tributar com recurso a indicadores objectivos, indícios ou presunções²³”.

No domínio da extrafiscalidade, a regra também é essa avaliação directa, como se pode constatar, por exemplo, nas disposições respeitantes ao ISV, onde a base tributável de certos veículos pode ser constituída pelo nível de emissão de dióxido de carbono que resulte de medição efectiva a realizar por centro técnico legalmente autorizado²⁴, o mesmo se podendo passar no IUC²⁵. Contudo, também se pode constatar a existência de casos de avaliação indirecta, embora com maior grau de significatividade no campo das taxas, particularmente das taxas ambientais, onde é possível o recurso a “capitações médias de água consumida”²⁶, a “coeficientes específicos de poluição”²⁷, ou à “estimativa fundamentada das quantidades de resíduos”²⁸. Observe-se, contudo, que neste ramo da fiscalidade, o recurso a este tipo avaliativo não se prende apenas a motivações patológicas relacionadas com a violação dos deveres cooperativos por parte dos contribuintes, mas também a razões de (im)praticabilidade e onerosidade das avaliações directas, as quais frequentemente implicam a aquisição de equipamentos e tecnologias altamente complexos e sofisticados e que podem constituir um “custo fiscal indirecto” com peso significativo.

3.2.2. Liquidação

Entendendo-se a liquidação como o conjunto de actos tendentes à determinação em concreto do *quantum* da dívida tributária, deve começar por se observar que se está em presença de um procedimento que, em geral e do ponto de vista pessoal ou subjectivo, pode ser desencadeado quer pelo próprio contribuinte (autoliquidação²⁹) quer por outra entidade (heteroliquidação). Por outro lado, do ponto de vista temporal, pode falar-se em liquidação provisória, definitiva ou adicional, consoante o momento em que é levada à prática e os efeitos (provisórios ou definitivos) que está apta a desencadear.

No estrito domínio da extrafiscalidade, encontramos, entre outros, os seguintes pontos de especificidade:

²³ Assim, art. 85.º, n.º 1, da LGT.

²⁴ Cfr. art. 4.º, n.ºs 1 e 2, do CISV.

²⁵ Cfr. art. 7.º, n.º 1, alínea b), do CIUC.

²⁶ Cfr. art. 9.º, n.ºs 4, 5 e 6, do DL 47/94.

²⁷ Cfr. art. 10.º, n.ºs 4, 5 e 6, do mesmo diploma.

²⁸ Assim, art. 9.º da portaria n.º 72/2010.

²⁹ V., por exemplo, arts. 16.º, n.º 2, e 17.º, n.º 1, do CIUC.

- (i) Em primeiro lugar, e no decurso do que anteriormente se referiu, assiste-se neste particular a um fenómeno de deslocalização da competência liquidatória, como se pode verificar, por exemplo, no âmbito do ISV, cuja liquidação é realizada, não pelos tradicionais “órgãos fiscais”, mas pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou no âmbito dos impostos alfandegários, a qual está a cargo das entidades aduaneiras.
- (ii) Em segundo lugar, a matéria colectável (*stricto sensu*, isto é, a base à qual se aplica a taxa de modo a apurar a respectiva colecta) de um imposto extrafiscal, em regra, não é constituída por uma manifestação de capacidade contributiva típica (rendimento, património, despesa) — ou não o é apenas — mas por actos ou factos relativamente aos quais se pode dizer que se reflecte a preocupação de oneração acrescida ou desoneração, consoante os casos, como por exemplo, a emissão de partículas poluentes, o comércio de lâmpadas de baixa eficiência energética, o consumo de tabaco, a aquisição de painéis de energia solar, etc. Aliás, a este propósito, será interessante assinalar que o princípio de acordo com o qual os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva ³⁰ sofre precisamente no domínio da extrafiscalidade um significativo desvio, pois frequentemente dá-se o caso de a oneração tributária não recair sobre quem apresenta os maiores índices de riqueza ³¹.
- (iii) Por conseguinte, no que particularmente respeita ao momento da aplicação da taxa à matéria tributável (liquidação *stricto sensu*), constata-se que a quota de imposição incorpora muitas vezes componentes não directamente ligadas à riqueza do sujeito passivo em questão. Isto acontece porque, como já acabámos de observar, está-se aqui em presença de formas de tributação que contêm derrogações claras ao princípio da capacidade contributiva, assim se compreendendo, por exemplo, que o imposto sobre o tabaco relativo a cigarros tenha dois elementos, um específico (constituído pelo milheiro de cigarros) e outro *ad valorem* (resultante da aplicação de uma percentagem única aos preços de venda ao público de todos os tipos de cigarros) ³²; ou que o IUC tenha em consideração o nível de emissões de CO₂ ³³.
- (iv) Também relacionada com a aplicação das taxas está a possibilidade de redução ou majoração de taxas por causas extrafiscais. Um dos exemplos mais visíveis e significativos pode encontrar-se em sede de Imposto sobre imóveis (IMI), onde os Municípios, mediante deliberação da Assembleia Municipal, podem definir áreas territoriais

³⁰ Cfr. art. 4.º, n.º 1, da LGT. De acordo com a retórica do Tribunal Constitucional, o princípio da capacidade contributiva assenta no critério segundo o qual a incidência e a repartição dos impostos deve ter em conta a riqueza ou capacidade económica de cada um e não o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício), exprimindo o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério. V., a respeito, por exemplo, acórdão n.º 711/2006.

³¹ V. VARONA ALABERN, Juan, *Extrafiscalidad y dogmatica tributaria*, cit., 78 e ss., em especial, 89 e ss.

³² Assim, art. 83.º do CIEC.

³³ Cfr. art. 9.º do CIUC.

que sejam objecto de operações de reabilitação urbana ou combate à desertificação, e majorar ou minorar até 30% a respectiva taxa ³⁴.

3.2.3. Cobrança

Após a liquidação segue-se, havendo tributo a pagar, o procedimento de cobrança, entendido como o conjunto de actos destinados à arrecadação da receita tributária. Abstractamente, e do ponto de vista temporal, pode falar-se em cobrança voluntária, aquela que é feita dentro do prazo de pagamento voluntário, e em cobrança coerciva, aquela que é efectuada para além desse prazo; neste último caso (cobrança coerciva), o acto de arrecadação é realizado no âmbito de um processo de execução fiscal — mediante a penhora e venda de bens do património do devedor faltoso ³⁵ — e envolve a cobrança de juros moratórios ³⁶. Por outro lado, e do ponto de vista subjectivo, pode ser feita referência a uma cobrança directa e a uma cobrança indirecta, a primeira efectuada junto do próprio sujeito passivo directo, a segunda efectuada junto de uma outra pessoa por via de substituição tributária (v.g., retenção na fonte ou outra forma legalmente prevista), sendo que essa outra pessoa se obriga a posteriormente entregar ao credor tributário a quantia cobrada.

No específico campo da extrafiscalidade, a cobrança é muitas vezes vista como um *momento de debilidade*, na medida em que, como alguma doutrina já afirmou, se está aqui em presença de formas de imposição que manifestam uma clara “incapacidade recaudatória” ³⁷. Por outro lado, não deixa de ser verdade o facto de que em certos casos (impostos com finalidade comportamental repressiva) existe aqui um pelo menos aparente paradoxo, pois quanto mais eficazes forem os tributos extrafiscais em termos de consecução dos seus objectivos, menor será a receita que proporcionam para os cofres do credor tributário, na medida em que menor será igualmente o número de comportamentos reprováveis. Por outras palavras: quanto melhor forem conseguidos os seus propósitos, menor margem de tributação poderá existir (por exemplo, quanto menos se poluir, quanto menos tabaco se consumir ou quanto menos se importar, menos se pagará).

Contudo, este *momento de fraqueza* da tributação extrafiscal pode ser contrabalançado com um dos seus pontos fortes, intimamente relacionado com a fase da cobrança. É que estes tributos são, na sua generalidade, dotados de um maior grau de aceitabilidade por parte dos contribuintes por causa dos fins que prosseguem (sendo caracterizados como tributos de cidadania), o que leva a que a sua criação ou incremento possam estar sujeitos a uma menor resistência ou oposição.

Paralelamente, verifica-se que em certos casos há uma obrigação legal de repercussão para os operadores que se situam à frente no processo produtivo ou económico, por via da adição do valor de imposto a pagar aos valores das prestações financeiras que lhes cobrem, devendo a factura que lhes seja apresentada desagregar de forma rigorosa estes valores (transferência para jusante).

Por fim, no que diz respeito à cobrança, o legislador tem presente que, muitas vezes, os custos inerentes à arrecadação de um imposto extrafiscal ultrapassam

³⁴ Cfr. art. 112.º, n.º 6, do CIMI. A mesma possibilidade de majoração pode verificar-se no caso de prédios degradados ou prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono (assim, n.ºs 8 e 9 do mesmo normativo).

³⁵ Cfr., por exemplo, art. 27.º, n.º 2, do CISV e 148.º e ss. do CPPT.

³⁶ Cfr. art. 44.º da LGT.

³⁷ Cfr. SOARES, Cláudia Dias, “O Imposto Ambiental. Direito Fiscal do Ambiente”, *Cadernos CEDOUA*, Almedina, Coimbra, 2002, 20.

largamente o montante de receita recebida, o que justifica a ideia de que o propósito nuclear poderá não ser a obtenção de fundos monetários.

3.2.4. Inspecção tributária

O procedimento de inspecção tributária, cuja moldura genérica tem assento no Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), materializa-se no conjunto de actos tendentes a fiscalizar e a assegurar a correcção dos comportamentos tributários dos contribuintes. Entre tais actos podem-se destacar, a título meramente exemplificativo, o exame de documentos, a inventariação física de bens, a avaliação dos mesmos ou o acesso e consulta de sistemas informáticos ³⁸.

De um modo geral, são competentes para a prática de actos de inspecção os serviços da Direcção-Geral dos Impostos ³⁹, mas no campo da extrafiscalidade, verifica-se, uma vez mais, o fenómeno do alargamento competencial, por via da atribuição de prerrogativas de controlo a órgãos e entidades que não se enquadram no conceito restrito de Administração tributária. Basta constatar que no caso do ISV a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias compete ⁴⁰:

- à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo;
- à Direcção-Geral dos Impostos;
- ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres;
- ao Instituto dos Registos e do Notariado;
- à Polícia de Segurança Pública; e
- à Guarda Nacional Republicana (Brigada Fiscal).

Por outro lado, este é o domínio de acção no qual as actividades de sindicância e controlo assumem uma complexidade e uma tecnicidade acrescidas, por causa da natureza específica da tributação, o que implica custos substancialmente mais elevados, obrigando à disponibilização e ao recrutamento de funcionários com elevados conhecimentos técnicos especializados e à aquisição de variados equipamentos e tecnologias. Além disso, é um terreno privilegiado para trazer ao discurso o princípio da proibição do excesso (proporcionalidade), colocando em realce a ideia de que os meios inspectivos não podem ser exagerados (por exemplo, sujeitando o contribuinte a inspecções sucessivas e injustificadas) e não podem deixar de ter em vista os fins para que estão vocacionados ⁴¹.

4. Extrafiscalidade e aplicação normativa jurisdicional

Após termos feito algumas referências às incidências específicas da extrafiscalidade no domínio do procedimento tributário, chegou o momento de fazer o mesmo, mas agora em respeito ao processo, entendido este como o conjunto de actos direccionados à emanação de vontade de um órgão jurisdicional (Tribunal).

A este propósito, não se pode afirmar que existam muitas particularidades de regime introduzidas pela natureza extrafiscal de determinado tributo. Na verdade, não apenas os princípios genéricos de disciplina normativa são exactamente os mesmos (v.g., plenitude dos meios processuais, verdade material, inquisitório, contraditório,

³⁸ Cfr. art. 29.º do RCPIT.

³⁹ V. arts. 63.º da LGT e 16.º do RCPIT.

⁴⁰ Cfr. art. 64.º do CISV.

⁴¹ V. art. 7.º do RCPIT.

duplo grau de jurisdição), como os meios processuais de tutela não são distintos. Entre tais meios, podem-se destacar ⁴²:

- o processo de impugnação judicial;
- a acção administrativa especial (recurso contencioso);
- a oposição à execução fiscal;
- a intimação para um comportamento; e
- a acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

Contudo, o facto de não existirem especialidades ou singularidades ao nível do arsenal principiológico e do arsenal processualístico, não significa que elas não possam ser reveladas a outro nível. Embora não sejam quantitativamente assinaláveis, tais singularidades assumem uma importância ineliminável, particularmente no domínio da competência dos Tribunais. Aqui, assiste-se a um fenómeno de “deslocalização jurisdicional”, motivada pela circunstância (já acima referida) de frequentemente a prática de actos tributários ser efectuada por entidades não originariamente integradas na Administração tributária *stricto sensu*, como sucede, por exemplo, com a exigência de tributos extrafiscais por parte de Direcções gerais e Direcções regionais em matéria de ambiente, energia e outras ou por Autoridades administrativas independentes. Com efeito, esta alteração da competência administrativa acarreta uma alteração ao nível jurisdicional, modificando-se o critério determinativo das regras atributivas de competência em razão do território, na medida em que os actos podem deixar de ser impugnados junto do Tribunal tributário da área geográfica dos órgãos que os praticam, para passar a ser impugnados no Tribunal tributário da área do domicílio ou sede do contribuinte ⁴³. Note-se, em todo o caso, que se trata de uma “deslocalização” por via legal e nunca por via voluntária.

5. Conclusões

Pois bem. Que conclusões retirar das considerações precedentes? Poder-se-á afirmar que as especificidades introduzidas pelo regime jurídico decorrente da consideração de determinado tributo como extrafiscal são de tal modo significativas que justificam disciplina própria e autónoma?

Parece-nos que não. As diferenças fundamentais prendem-se mais à vertente teleológica dos tributos — modelando os respectivos fins e justificando medidas substantivas específicas (agravamentos ou desagravamentos tributários) — e menos ao recorte das normas que lhes são aplicáveis. Ainda assim, e como resulta do exposto, pode apontar-se alguns tópicos individualizadores, a saber:

- No domínio da extrafiscalidade a noção de “Administração” amplia-se substancialmente, uma vez que se considera, ao lado dos tradicionais órgãos administrativos integrantes da Direcção-Geral dos Impostos, outros órgãos aos quais são reconhecidas competências liquidatórias, de cobrança e de controlo, como a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo as Estâncias Aduaneiras, a Guarda Nacional Republicana, a Polícia de Segurança Pública ou Municípios.
- Em segundo lugar, acentua-se neste domínio a tendência para a privatização dos deveres tributários, por via da imputação a entidades privadas de um

⁴² Cfr., a propósito, acórdão do STA de 12 de Novembro de 2009, disponível em <http://www.dgsi.pt>. (descritores: conflito de competência; competência dos tribunais tributários; competência dos tribunais administrativos).

⁴³ V. art. 12.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT.

elevado número de funções tributárias, principalmente de controlo (v.g., importadores, depositários autorizados, representantes fiscais). Consequentemente, o princípio da cooperação reveste aqui uma dimensão acentuada e assiste-se a uma inflação dos deveres fiscais declarativos e inspectivos.

- Em terceiro lugar (e esta talvez seja uma observação mais substantiva do que propriamente procedimental), no procedimento de liquidação nota-se que a quota de imposição (taxa) incorpora muitas vezes componentes não directamente ligadas ao princípio da capacidade contributiva, como por exemplo, o nível de emissões de CO₂.
- Em quarto lugar, no âmbito do procedimento de cobrança, constata-se uma “incapacidade recaudatória”, isto é, uma dificuldade de obtenção de receitas, induzida pela eventual melhor *performance* do tipo tributário . Paralelamente, assiste-se ao incremento da obrigação legal de repercussão, de modo a não se introduzirem distorções nos mecanismos normais de mercado.
- Finalmente, em quinto lugar — e já no campo do processo —, constata-se que pode existir uma “deslocalização jurisdicional”, ou seja, uma alteração da regra “normal” determinativa da competência em função do território, deixando de se considerar o Tribunal da área do órgão que praticou o acto impugnado, para se considerar o Tribunal do domicílio do devedor / contribuinte.